UNIVERSITÉ DU SUD

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE DE SFAX

Mémoire de fin d'études pour l'obtention
d'une maîtrise en sciences comptables

Sujet

De quelques incohérences en matière de taxe sur la valeur ajoutée

Élaboré par : Najoua CHAÂBEN

Sous la direction de : Abderraouf YAICH

Date de soutenance : Août 2002

Table des matières :

Introduction générale

M.G.Egret qualifiait la TVA comme « la plus grande innovation fiscale du XXème siècle »[1], en effet, elle offre actuellement dans plus de 67 pays dans le monde, le rassurant profil d'un impôt réussi[1].

Elle représente, parmi les impositions sur le CA, « la part du lion » (soit 1,762 milliards de dinars représentants 32% du total des recettes fiscales prévisionnelles de l'Etat tunisien pour l'année budgétaire 2000[2].

Dans ce cas, elle représenterait l'incontestable avantage d'être l'impôt indolore par excellence que chacun paye insensiblement [1].

« Bien plus, la TVA n'est pas sans procurer quelques avantages au plan des relations internationales : conformément aux règles de commerce international adoptées par le GATT et les accords de l'OMC en matière d'impôt indirects, les importations sont taxées (sauf les exceptions prévus par le tableau « A » annexé au code de TVA) et les exportations sont exonérées tout en permettant aux exportateurs de récupérer la taxe ayant grevé leurs coûts, plaçant ainsi les produits nationaux dans une situation de parfaite concurrence avec les produits étrangers. » [1].

Néanmoins, « Simple en apparence avec un code composé uniquement de 21 articles (dont 4 sont abrogés récemment), la TVA tunisienne comporte des volets complexes qui suscitent des incertitudes difficiles à arbitrer. » [2].

Cette complexité s'explique par certaines incohérences et par la technicité intrinsèque du droit fiscal.

Chaque année, une dizaine de dispositions nouvelles viennent s'ajouter à l'arsenal de la législation fiscale régissant la TVA auxquelles s'ajoute la production de doctrine administrative. Le productivisme juridique se porte bien dans le domaine fiscal.

En plus du productivisme juridique, le droit fiscal régissant la TVA est d'une technicité qui reflète une réalité socio-économique très hétérogène[3].

Dans son désir de cerner et d'appréhender au plus prés cette réalité dans toute sa diversité, le législateur multiplie les dispositions spéciales qui assujettissent des situations ou des activités nouvelles. L'ensemble se caractérise par une grande complexité et plonge l'usager dans l'incertitude[1]. L'adoption successive de dispositions obscures voir des fois contradictoires rende la matière difficile à appréhender. La difficulté d'appréhension est aggravée par l'incohérence entre les textes fiscaux qui fait l'objet et l'intérêt de notre recherche.

Dores et déjà, nous pouvons nous demander jusqu'à quel niveau ces incohérences se sont-elles enracinées dans notre législation fiscale ?

Nous mènerons cette recherche à travers une classification des incohérences entre les textes auxquelles nous consacrons la première partie et les atteintes aux principes généraux du droit fiscal qui feront l'objet de la deuxième partie du mémoire. Cette recherche sera réalisée sur la base d'une revue de littérature fiscale et d'une analyse des textes.

---

[1] Jean Baptiste GEFFROY, « Grands problèmes fiscaux contemporains », éditions Presses Universitaires de France, 1ère Edition, Paris, 1993 pages 137 et 138.
[2] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 1 et 2.
[3] Philippe MARCHESSOU, « L'interprétation des textes fiscaux », éditions Economica, Paris, 1980, pages 26 et 27.

Première partie : Incohérences entre textes

Introduction

En apparence, la TVA, en Tunisie, constitue l'impôt le plus simple (le code de TVA n'est composé que de 17 articles). Toutefois l'étude de cet impôt fait ressortir certaines incohérences qui participent à la complexité de cet impôt.

Ces incohérences résultent, dans la majorité des cas, d'une absence d'harmonisation des textes nouvellement promulgués et les textes déjà existants.

Parmi les incohérences relevées, il y a celles qui touchent strictement les lettres des textes fiscaux. D'autres incohérences peuvent être relevés aussi bien dans le corps que l'esprit des textes régissant la TVA.

Chapitre 1 : Incohérences dans le corps des textes

En plus du code de la TVA promulgué par la loi n° 88-61 du 2 Juin 1988, cette taxe est régie par d'autres textes soit non codifiés, soit émanant d'autres codes (l'IRPP et l'IS, CII…).

Les incohérences dans la lettre des textes désignent les contradictions stricto sensu c'est-à-dire les contradictions apparentes et claires qui peuvent être relevées. Ces contradictions peuvent être classées en deux types : contradictions relatives aux contribuables et contradictions relatives aux

Section 1 : Contradictions qui touchent le contribuable

Les contradictions touchent le contribuable selon :

- son statut juridique ;
- son activité.

Sous-section 1 : Selon le statut juridique du contribuable

On entend par statut juridique du contribuable, le régime applicable à la personne intervenante : personne physique ou personne morale, de droit public ou privé, tunisienne ou étrangère, résidente ou non résidente.

1. Personne physique et personne morale

A compter du premier Janvier 1994, les opérations de location d'immeubles, à usage professionnel, administratif et commercial, effectuées par les personnes physiques non soumises à la TVA au titre d'une autre activité professionnelle se trouvent exonérées de la TVA. Cette exonération est instituée par le point 30 du tableau A annexé au code de TVA.

La discrimination retenue en matière d'imposition des loyers à la TVA est en contradiction avec le §II alinéa 1 de l'article premier du code de la TVA du fait que l'exonération est accordée suivant la personne du contribuable.

2. Personne publique et personne privée

Le point 48 du tableau A annexé au code de la TVA exonère les services de radio télédiffusion rendus par les réseaux publics. Cette exonération ne concerne que les services rendus par les réseaux publics. Ceux rendus par les intervenants privés demeurent soumis à la TVA au taux de 18%. Cette discrimination a été affirmée par la doctrine administrative par la note commune n° 95-26 (n°19) qui précise que : « L'exonération de la TVA concerne les services de radio télédiffusion réalisés par l'office national de télédiffusion au profit des stations radio et de télévision. »

Cette exonération est incohérente avec le §II de l'alinéa 1 de l'article premier du code de TVA en tant qu'elle ne concerne que les services rendus par les réseaux publics. Néanmoins, faisant l'objet d'un monopole de l'état, la discrimination relative à l'exonération des services de radio télédiffusion reste actuellement sans conséquence sur la qualité de la concurrence.

3. Personnes économiquement dépendantes

D'après le §II de l'article 2 du code, les entreprises dépendantes d'entreprises assujetties sont assujetties obligatoirement et à ce titre soumises de plein droit à la TVA.

Par opposition à cette disposition, l'alinéa 6-b du §VI de l'article 6 dudit code relatif à la détermination de l'assiette imposable laisse entendre que deux entreprises dont l'une dépend de l'autre peuvent avoir deux statuts différents : l'une assujettie à la TVA et l'autre non assujettie.[1]

Le professeur Habib AYADI précise qu'« Il existe une contradiction entre la notion de dépendance telle qu'elle se dégage de l'article 2 §II du code de TVA et celle qui résulte des dispositions du même code. En effet, alors que l'article 2 traitant des assujettis a soumis à la TVA toute entreprise dépendante d'une autre entreprise assujettie, quelque soit sa forme, l'article 6 semble considérer que la dépendance n'implique pas de plein droit l'assujettissement à la TVA. » [1].

---

[1] Habib AYADI, « Droit fiscal : Taxe sur la valeur ajoutée, Droit de consommation et Contentieux fiscal », CERP, Tunis, 1996, page 39.

Sous-section 2 : Selon l'activité du contribuable

On désigne par activité du contribuable, le métier que ce dernier exerce. Dans ce cadre, l'incohérence peut affecter les activités industrielles et commerciales et les prestations de services.

1. Activités industrielles et commerciales

Cette catégorie d'activité englobe une multitude d'activités qui ont le caractère soit industriel soit commercial.

A- Les commerçants détaillants

L'art 43 de la loi n°95-109 du 25 Décembre 1995 portant loi de finances pour la gestion 1996 a prévu l'extension du champ d'application de la TVA au commerce de détail à partir du 1 Juillet 1996 pour les commerçants détaillants réalisant un chiffre d'affaire annuel égal ou supérieur à 100 000 Dinars.

Normalement, l'extension du champ d'application de la TVA au commerce de détail, rend les commerçants détaillants qui dépassent le seuil de 100 000 Dinars assujettis à titre obligatoire ce qui n'est pas en harmonie avec le §I alinéa 1 de l'article 2 du code de la TVA, relatif à l'énumération des assujettis qui dispose que : « sont considérées comme assujetties et sont à ce titre, soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes physiques et morales qui réalisent les opérations visées au paragraphe **I** et **II alinéas 2 à 8 de l'article premier** ci-dessus. ». Dans ce cas M[r] Raouf YAÏCH s'interroge : « Les commerçants détaillants échappent-ils de ce fait à l'assujettissement? La réponse est bien entendue négative, s'agissant d'un simple oubli d'harmonisation du code par inadvertance »[1].

B- Les forfaitaires

Le plus grand nombre de personnes physiques relevant des BIC (Bénéfices industriels et commerciaux) sont soumis au régime forfaitaire. Ce régime constitue pour ceux qui l'adoptent l'avantage de les libérer de la TVA au titre de leur activité. Le régime du forfait décèle plusieurs incohérences.

a. Le caractère libératoire de la TVA du forfait BIC

Selon M[r] Raouf YAÏCH « La qualification du statut des forfaitaires est toujours mal aisé : sont-ils véritablement hors champ ? Dans le sens propre du concept, les forfaitaires prestataires, fabricants et artisans sont dans le champ d'application de la TVA mais ils en sont libérés par une disposition du code de l'IRPP et l'IS (article 44 §IV du code l'IRPP et l'IS). » [1].

La confusion relative à la qualification du statut des forfaitaires est aggravée par les incohérences de certains textes. Il en est ainsi de l'article 1[er] du code de la TVA qui généralise l'application de la TVA quelque soit la situation au regard de tout autre impôt, ce qui se contredit avec les termes de l'article 44 §IV du CIRPP et l'IS faisant échapper les forfaitaires de la TVA.

Dans le même contexte M[r] Raouf YAÏCH ajoute que : « La contradiction est aussi plus claire à travers le §IV de l'article 18 dudit code. Ainsi, alors que les forfaitaires ne sont pas, en pratique, classés parmi les assujettis, le §IV de l'article 18 du code de la TVA dispose que : « **les assujettis à la TVA autre que ceux soumis au régime forfaitaire** », ce qui classe implicitement les forfaitaires parmi les assujettis. Si d'un point de vue théorique la formulation de l'article 18 est correcte, elle demeure incohérente avec le statut réel des forfaitaires. »[2].

b. Les forfaitaires importateurs

Le §II l'alinéa 2 de l'article 6 dispose qu'à l'importation, la valeur imposable est constituée : « s'il s'agit **d'une importation réalisée par un non assujetti ou par les forfaitaires visés au §IV de l'article 44 du code de l'IRPP et l'IS**, par la valeur déterminée au §I ci-dessus majorée de 25% » alors que le §IV de l'article 44 du code de l'IRPP et l'IS fixe parmi les conditions d'éligibilité au régime forfaitaire que ledit forfaitaire soit : « Non importateur, non exportateur. ».

« La disposition relative au régime d'importation applicable aux forfaitaires semble donc incohérente avec les conditions du bénéfice du régime forfaitaire. »[1]: La loi interdit au forfaitaire d'être importateur en même temps qu'elle définit un régime fiscal pour les forfaitaires importateurs !

---

[1]Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 34 et 39.

[2] [2]Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 40 et 89.

2. La prestation des services

En fixant le champ d'application de la TVA, le législateur a énuméré dansle §II alinéas 9 et 10 article premier du code de TVA les livraisons à soi-même soumises à la TVA. De ce fait, le législateur a exclu les services livrés à soi-même de la soumission à la TVA.

« Toutefois, le code de la TVA comporte une dérogation à la règle de l'exclusion des services du domaine de l'imposition des livraisons à soi-même. Selon l'alinéa 1-1 de l'article 6 du code de la TVA : « Pour la vente de titre de transport de personnes vers l'étranger, la taxe est liquidée sur la base d'une quote-part égale à 6% du montant brut du titre de transport, que ce titre soit vendu par le transporteur **pour son propre compte** ou pour le compte d'autrui. En effet, les titres vendus par le transporteur pour son propre compte ne constituent pas une opération soumise à la TVA aux termes de l'article premier dudit code puisqu'elle ressemble à une livraison à soi-même d'un service. »[1]. Il aurait été approprié que l'article 6 indique une exception de l'article 1er en utilisant par exemple l'expression « Nonobstant les dispositions des alinéas 9 et 10 du §II de l'article premier ».

Section 2 : Incohérences qui touchent l'opération imposable

L'imposition à la TVA tunisienne est conçue soit par produit soit par opération réalisée sur le produit. On se limite dans le cadre de cette recherche à l'étude des incohérences affectant les opérations imposables selon qu'elles sont exonérées ou imposables.

Sous-section 1 : Opérations exonérées

« Il existe deux types d'exonération à la vente :

i. L'exonération à l'export qui, pour les produits et opérations taxables et moyennant la formalité de l'option pour les opérations exonérées (telles celles du tableau A), devient assimilé à une opération taxable.
ii. L'exonération en régime local qui prive du droit à déduction et n'équivaut de ce fait pas à une véritable détaxation. » [2]

Ces exonérations sont prévues dans le code de TVA soit par le tableau « A », soit par le point 11 du § II de l'article premier dudit code relatif à certains produits au stade du commerce de détail.

1. Incohérences relatives aux exonérations figurant dans le tableau «A»

« Certaines opérations, normalement passibles de la TVA, sont exonérées en raison de dispositions expresses de la loi (article 4 de ce code, tableau « A »)…L'exonération est impérative. »[3], ces exonérations soulèvent plusieurs problèmes d'interprétation :

A- L'exonération des éléments servant à la fabrication des stations d'irrigation par goutte à goutte:

Le point N°11-b du tableau « A » annexé au code de TVA exonère l'importation, la fabrication et la vente des éléments suivants entrant dans la fabrication des stations d'irrigation par goutte à goutte :

- Ex 39-17 goutteurs microjets et accessoires de raccordements.
- Ex 84-21 Filtres et cartouches pour irrigation par goutte à goutte.
- Ex 90-28 compteurs d'eau pour irrigation par goutte à goutte.

Le bénéfice de cette exonération est conditionné :

« Pour leurs achats locaux, les bénéficiaires doivent adresser au centre de contrôle des impôt de leur circonscription, préalablement à l'achat, **une demande d'achat en exonération**, accompagnée des documents visés ci-dessus.

Une attestation **d'achat en suspension** est délivrée à l'intéressé, lors de chaque acquisition, un engagement de non cession des articles acquis en exonération et acquitter immédiatement les droits

[1] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 32.
[2] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 155.
[3] Habib AYADI, « Droit fiscal : Taxe sur la valeur ajoutée, Droit de consommation et Contentieux fiscal », CERP, Tunis, 1996, page 58.

et taxes dus sur les produits de l'espèce qui serait détournée de leur destination privilégiée, sans préjudice des sanctions prévues par la législation en vigueur. »

Eu égard aux conditions énoncées ci-dessus, l'exonération se trouve conditionnée par l'obtention d'une autorisation « ce qui rend confus la distinction entre le régime d'exonération et de suspension»[1]. M[r] Raouf YAÏCH note que : « Ce point du tableau « A » comporte une ambiguïté relative à la nature de l'attestation délivrée par le centre de contrôle des impôts en réponse à la demande d'achat en exonération. Le texte dispose qu'une attestation **d'achat en suspension** est délivrée à l'intéressé. S'agit-il réellement d'un achat en suspension ou plutôt d'un achat en exonération. »[1].

La réponse est, évidemment, que le législateur utilise indifféremment les termes exonération et suspension. En fait, « lorsqu'une exonération nécessite une autorisation, elle devrait relever plutôt du régime suspensif »[1].

B- L'exonération des articles culturels

Afin de préciser la liste des instruments de musique, leurs parties et articles servant à leur fabrication ; le matériel « son et lumière » et de théâtre destiné au Ministre des Affaires Culturelles, aux théâtres municipaux ou aux troupes de théâtre agrées ainsi que le matériel d'équipement et produits nécessaires à la production cinématographique et aux salles de projection de films pour le public et les produits utilisés dans les arts plastiques, le décret n° 88-1609 du 7 Septembre 1988 pris en application du point 24 du tableau « A » annexé au code de TVA fait bénéficier les produits et articles culturels importés de la réduction des taux de droit de douane au minimum légal de perception et de la **suspension de la taxe sur la valeur ajoutée** et du droit de consommation. Or le tableau « A » est relatif aux exonérations et non au régime suspensif. Cette incohérence est due essentiellement à la confusion persistante du législateur entre les régimes de suspension et d'exonération.

2. Incohérences relatives aux exonérations prévues par le point 11 du §II de l'article 1er du code de TVA

Aux termes de l'article 4 du code de la TVA relatif aux exonérations : « sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations reprises au tableau « A » figurant en annexe. »

Réellement, l'exonération prévu par le code de la TVA n'est pas limitée aux dispositions énumérées dans le tableau « A », le point 11 du §II de l'article 1[er] dudit code exonère de la TVA au stade de détail, les ventes de produits alimentaires, des produits pharmaceutiques, de médicaments et de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix.

Sous-section 2 : Opérations situées hors champ d'application de la TVA

Le professeur Bernard PLAGNET note que « Les exonérations sont des opérations normalement imposables en vertu des principes généraux mais qui sont expressément dispensées du paiement de la TVA, tandis que les opérations placées hors du champ d'application échappent à la TVA en vertu des principes généraux »[2].

1- Exonération des opérations qui se trouvent hors champ d'application de la TVA :

Afin d'illustrer cette confusion, on cite à titre d'exemple : l'exonération de la location d'immeubles bâtis d'habitation (le N°30 du tableau « A ») et la promotion immobilière (N°50 du tableau « A »).

A- La location d'immeuble d'habitation non meublé

Avant 1994, il existait d'un côté, l'article 1[er] dudit code qui définit le champ d'application de la TVA; et d'un autre côté, le tableau « A » (N°30) annexé à ce code qui exonère de la TVA, la location des immeubles à usage d'habitation.

L'interprétation de ces dispositions a posé quelques problèmes de signification pour tracer avec certitude la frontière entre les locations soumises et celles qui échappent à l'application de la TVA[2]. En effet, une opération de location, censée être de nature civile, ne peut être soumise à la TVA que ci elle

[1] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 158 et 165.
[2] Bernard PLAGNET, « La TVA », Paris, 1990, page 54.

revêt le caractère commercial, c'est à dire si elle est effectuée d'une manière professionnelle ou habituelle, ou lorsque elle est l'accessoire d'une opération commerciale plus vaste[1].

Pour maintenir la cohérence entre les textes, l'exonération aurait dû être formulée ainsi : « la location des locaux d'habitation non meublés à **titre professionnel** … » pour se situer exactement dans le champ d'application de la TVA.

B- La promotion immobilière

Le code de la TVA a implicitement exclu de son champ d'application l'activité de la promotion immobilière. L'article premier du code de la TVA n'a explicitement soumis à la TVA que la vente de lots de terrain par les lotisseurs. Dans le même sens la note commune n°63/1988 a précisé que : « les ventes de locaux réalisées par les promoteurs immobiliers dans le cadre de la promotion immobilière, ne sont pas soumises à la TVA ». (note commune n°63/1988)

La loi de finances pour l'année 2001 a prévu dans son article 65 que « Est ajouté au tableau « A » annexé au code de la taxe sur la valeur ajoutée un numéro 50 ainsi libellé : la vente des immeubles bâtis à usage exclusif d'habitation, réalisée par les promoteurs immobiliers. », or l'article 1er §II -5 ne prévoit expressément la soumission à la TVA qu'un seul aspect de la promotion immobilière (les ventes de lots). Cette disposition ne peut avoir de justification, **sur le plan juridique**, que si le législateur a voulu placer le reste des activités de la promotion immobilière en dehors du champ de la TVA[2].

Selon cette analyse que ne partage pas la doctrine administrative, le n° 50 du tableau « A » exonère la vente des immeubles bâtis à titre d'habitation effectuée par les promoteurs immobiliers alors qu'elle se situe déjà, selon certains auteurs, en dehors du champ de la TVA.

2. Imposition des opérations qui se trouvent hors champ d'application :

L'article 31 de la loi de finance n°99-101 du 31 décembre 1999 a rendu exigible la TVA sur les droits d'entrée aux musées (le n°12 du tableau B). Or, étant donné que ces droits relèvent des activités culturelles, l'article 1er du code de la TVA ne les inclut pas dans le champ d'application de la TVA. Cette activité n'entre ni dans le domaine commercial ni dans le domaine libéral ou encore moins artisanal.

On peut considérer que la soumission à la TVA des droits d'entrée aux musées s'écarte des termes de l'article premier dudit code.

Sous-section 3 : La destination des opérations imposables:

La TVA est un impôt neutre qui soumet l'opération imposable sans discrimination ni entre la nationalité des contractants; ni par le lieu de passation du contrat; ni par la nature de la personne qui réalise la transaction, ni encore plus par la destination de l'opération imposable[3].

Ce principe de neutralité de la taxe par rapport à la destination de l'opération est écarté par l'exonération de quelques opérations dépendantes d'un domaine bien déterminé tel que : l'importation, la production et la vente des papiers pour machines de bureau et similaires en bandes aux bobines, destinés à l'Agence Tunis Afrique Presse (le n°20-c du tableau « A ») et l'eau destiné à l'agriculture (le N° 15 du tableau « A »). On rencontre le même problème au tableau B qui soumet les matières premières destinées au secteur de l'artisanat (le n°12-2 du tableau B) au taux réduit de 6%.

Sous-section 4 : Le lieu d'imposition de l'opération imposable :

Selon le §I de l'article 3 du code, le lieu d'imposition d'une prestation de service est fixé au lieu d'utilisation ou d'exploitation du service rendu, du droit rendu, du droit cédé ou de l'objet loué. « En cas d'utilisation ou d'exploitation faite, soit hors de Tunisie, soit pour partie hors du Tunisie, le redevable doit apporter la preuve de l'utilisation ou de l'exploitation effective hors de Tunisie en totalité

[1] Habib AYADI, « Droit fiscal : Taxe sur la valeur ajoutée, Droit de consommation et Contentieux fiscal », CERP, Tunis, 1996, pages 27 et 28.
[2] Najla ABDDAYEM, « La TVA sur la promotion immobilière », article en cours de publication, page 4.
[3] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 23.

ou en partie du service considéré ; à défaut, les opérations sont considérées comme effectuées en Tunisie »[1].

Le §II de l'article 15 du code a exigé pour les réalisateurs du service à l'étranger d'être accompagnés d'une copie des certificats de sortie des biens ou **d'une attestation de la réalisation du service à l'étranger**. Cette formulation « attestation de la réalisation du service à l'étranger » introduit une contradiction car le régime de TVA applicable aux services est déterminé, d'après les termes de l'article 3 du code, par le lieu d'utilisation et non par le lieu de réalisation du service.

Section 3 : Absence de mise à jour du CII pour les dispositions modifiées par les articles 18 et 19 de la loi n°96-113 du 30 décembre 1996

Dans l'objectif d'inciter les investissements engagés au sein des activités prévues par l'article 9, 41, le§II de l'article 51 et l'article 56 du CII, la loi de finances n°96-113 du 30 décembre 1996 a exonéré des droits de douane et tous droits et taxes équivalents, à travers son article 18, les équipements n'ayant pas de similaires fabriqués localement relatifs à ces activités. Cette exonération est remplacée, à travers l'article 19 de la même loi, par la soumission de ces équipements à la TVA au taux de 10%.

On rappelle que le régime de ces équipements, d'après le code des incitations aux investissements, est l'inverse de celui prévu par la loi de finances n°96-113. Ces équipements bénéficient de la réduction des droits de douane au taux de 10% et de la suspension des taxes d'effet équivalent et de la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée. Néanmoins, le texte du code d'incitations aux investissements modifié par la loi n°96-113 du 30 décembre 1996 n'est toujours pas mis en harmonie avec le régime fiscale actuellement en vigueur.

[1] Habib AYADI, « Droit fiscal : Taxe sur la valeur ajoutée, Droit de consommation et Contentieux fiscal », CERP, Tunis, 1996, page 52.

Chapitre 2 : Incohérences dans l'esprit des textes

« Ce n'est point le corps des textes que je cherche mais leur âme ». Tel était le dessin de Charles Louis de Secondat, baron de la Brède et de Montesquieu en écrivant « l'esprit des lois »[1].

Parfois l'incohérence des textes ne relève pas d'une simple contradiction entre les textes. Elle est due alors au manque d'harmonie entre les textes, plus précisément une imprécision sémantique née de la combinaison de deux ou plusieurs textes (paragraphe I), et l'absence de raison d'être lorsqu'on confronte un texte à un autre (paragraphe II)

Section 1 : Les textes imprécis

La rédaction incertaine se déduit, dans ce sens, d'une lecture combinée de deux ou plusieurs textes, alors qu'a priori la lecture isolée de l'un de ces textes n'entraîne aucun problème. C'est donc la lecture binaire nécessitée par le contexte qui provoque des doutes de compréhension.

Dans son incertitude, la rédaction peut méconnaître l'intention réelle du législateur comme elle peut voiler sa volonté.

Sous-section 1 : Rédaction qui méconnaît l'intention réelle du législateur

L'obscurité des textes méconnaît, dans certains cas, l'intention réelle du législateur. Dans certaines situations, on peut, par une analyse juridique, atteindre l'intention du législateur. On cite à titre d'exemple : l'imprécision de l'assiette imposable, l'exonération de la location à titre d'habitation et la simplification des obligations comptables.

1. L'imprécision de l'assiette imposable

Certaines imprécisions peuvent être relevées dans les textes régissant l'assiette imposable de cas particuliers.

Le §I alinéa 2 de l'art 6 du code de la TVA fixe l'assiette de la vente d'immeubles ou de fonds de commerce. Aussi, la taxe est liquidée sur la base de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, tous frais, droits et taxes inclus, **à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée**. Dans d'autres situations, il fixe une assiette dont l'interprétation suscite des difficultés d'application. L'ambiguïté qui contourne la fixation de l'assiette imposable concerne les exemples suivants :

- L'assiette de la vente des titres de transport de personnes vers l'étranger : la taxe est liquidée sur la base d'une quote-part égale à **6% du montant brut** du titre de transport. Normalement le montant brut signifie le montant toute taxe comprise.

Dans une première vision, cette disposition laisse entendre que le législateur soumet cette catégorie, toutes taxes comprises y compris la TVA. D'ailleurs, si le législateur a l'intention d'exclure le montant de la taxe, il aurait du prévoir l'expression suivante « à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée» (le cas de la définition des autres assiettes), mais à partir d'une vision plus pénétrante on peut conclure que ce texte méconnaît l'intention du législateur d'imposer les titres de transport sur la base du montant brut à l'exclusion de la TVA.

- Lorsque l'assiette n'est pas définie autrement, elle est déterminée par le montant brut (§I-8 de l'article 6). Qu'entend le législateur par le montant brut ?

- L'assiette des ventes réalisées par les commerçants assujettis à la TVA et portant sur des produits acquis auprès des forfaitaires : la taxe sur la valeur ajoutée est liquidée sur la différance entre le prix de vente et le prix d'achat (§I-8 de l'article 6). L'imprécision de la base imposable se manifeste par l'inclusion ou l'exclusion de la TVA grevant la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

La note commune n°5 Texte DGI n°91/06 précise que : « Cette méthode de calcul d'assiette a pour objectif de supprimer la rémanence due à la non déduction de la TVA supportée aussi bien sur les intrants utilisés par les forfaitaires que sur le chiffre d'affaire de ces mêmes forfaitaires ».

D'après la note commune n°5/1991, on peut affirmer que l'objectif du législateur est notamment la suppression de la rémanence, ce qui exclut l'idée d'imposer la vente prévue par le §I-9 du code sur la

[1] Michel GUICHARD, « "L'esprit des lois" communautaires en matière de TVA : Du principe de neutralité », Revue de Droit Fiscal, n° 36, 2001, page 1205.

base de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat en considérant ladite différence comme étant la base soumise à la TVA. Normalement le législateur doit préciser que la différence entre le montant brut de la vente et le prix d'achat constitue le montant TVA comprise.

2. Le régime des loyers

Le régime de l'imposition à la TVA de la location d'immeubles pose l'une des questions les plus délicates pour l'application de la TVA. L'enjeu est d'importance puisqu'il s'agit de tracer la ligne de partage entre les locations assujetties et celles qui échappent à l'application de la taxe. L'obscurité des textes portant exonération de certaines catégories de locations d'immeubles, a amené le professeur Habib AYADI à parler d'un « savant brouillard qui caractérise le statut fiscal de la TVA, des locations d'immeubles »[1,2].

D'une part, l'art 1er fixe le champ d'application de la TVA et d'autre part le n°30 du tableau « A » annexé à ce code exonère de la TVA la location des immeubles à usage d'habitation.

La combinaison de ces dispositions pose un problème d'interprétation. En effet, l'administration a conclu, face à cette ambiguïté, qu'en excluant dans le tableau « A » (n°30) annexé au code la location de locaux à usage d'habitation non meublé du champ d'application de la TVA, le législateur a entendu soumettre les autres formes de la location d'immeuble à cette taxe (DGI n°90/13 n°90/130 la note commune n°8). Cette interprétation méconnaît, cependant selon certains auteurs, les principes posés par l'article premier du code de la TVA, notamment la notion d'opérations autres que les ventes. En effet, une opération de location est censée être de nature civile. Alors qu'une opération, elle ne peut être soumise à la TVA que si elle revêt le caractère commercial[3].

Pour résumer, le législateur semble vouloir contourner un champ précis de location qui est la location des immeubles non meublés à titre d'habitation par une protection anti-imposition. La lecture à contrario semble, donc, méconnaître l'intention réelle du législateur qui ne peut être tirée que par l'article premier qui exclut les opérations civiles du champ d'imposition.

3. La simplification des obligations comptables

Aux termes du §I , alinéa 2-c de l'article 9 du code de la TVA, pour bénéficier des déductions, les assujettis doivent, si leur comptabilité n'est pas tenue conformément aux prescrits de l'article 18 dudit code, « tenir, sur un livre spécial coté et paraphé par les centres ou bureaux de contrôles des impôts dont dépend leur activité, un compte des achats locaux auprès des assujettis, ainsi que des importations et des prestations de service ayant supporté la TVA. »

Cet article ajoute dans le paragraphe ci-après, que la déduction sur la base du livre fiscal coté et paraphé « Ne s'applique pas aux biens soumis aux amortissements qui restent régis par les dispositions du code de commerce » ce qui signifie que la déduction sur immobilisations amortissables nécessite la tenue d'une comptabilité.

D'une part, le texte permet la non tenue d'une comptabilité et son remplacement par un registre coté et paraphé, et d'autre part il exige la tenue d'une comptabilité pour ceux qui détiennent des biens soumis à amortissement. Le législateur paraît donc reprendre avec la main gauche ce qu'il a accordé par la main droite.

Sous-section 2 : La promotion immobilière un cas de validation législative

Le cas du §I et §II-5 de l'article premier et le n° 50 du tableau « A » a déclenché un autre problème touchant la cohérence dans l'esprit des textes.

La note commune n° 19/2000, annonce que : « les opérations de vente d'immeubles bâtis à usage commercial, administratif ou professionnel effectuées par les promoteurs immobiliers constituent des opérations commerciales autres que les ventes et sont soumises à la TVA. ».

L'expression « opérations commerciales autres que les ventes » désigne, selon l'interprétation administrative, les opérations commerciales autres que l'achat pour la vente. L'activité des promoteurs immobiliers est une activité commerciale par application du code de commerce, selon la même interprétation administrative. Elle n'est donc ni l'achat et la vente des immeubles en l'état (l'activité des

---

1 Khaled Krid, « Les exonérations en matière de taxe sur la valeur ajoutée »: mémoire de DEA en droit des affaires, Fac. De Droit de Sfax, 1998, page 25.

2 Habib AYADI, « Droit fiscal : Taxe sur la valeur ajoutée, Droit de consommation et Contentieux fiscal », CERP, Tunis, 1996, page 27.

3 Habib AYADI, « Droit fiscal : Taxe sur la valeur ajoutée, Droit de consommation et Contentieux fiscal », CERP, Tunis, 1996, page 27.

marchands des biens), ni une opération industrielle, ni une opération artisanale ou encore moins une profession libérale[1]. Cette doctrine a été validée par l'ajout du n° 50 au tableau « A » de sorte que les deux mécanismes aboutissent au même régime d'imposition. L'article 63 de la loi des finances 2001 constitue **un cas de validation législative** des solutions avancées par la note commune n° 19/2000.

En outre, on peut dire que la solution législative n'a pas été d'une grande rigueur. Pour plus de cohérence, le législateur aurait dû soit supprimer l'alinéa 5 §II si toute l'activité de la promotion immobilière est soumise à la TVA et se contenter alors d'une exonération, soit ajouter un autre sous paragraphe dans l'article premier pour soumettre explicitement à la TVA la vente des locaux à usage professionnel[2].

Sous-section 3 : la règle de prorata et le principe d'affectation

Une interprétation stricte de l'article 9 relatif aux règles de déduction pose un problème de détermination du montant de la TVA déductible pour les entreprises partiellement assujetties.

Le §I alinéa 1 de l'article 9 exige implicitement l'application de la règle d'affectation, c'est-à-dire que le montant de la taxe déductible est déterminée par application de cette règle. Dans ce cas, on tient compte de l'affectation effective du bien ou du service. Cette règle entraîne les conséquences suivantes. Si les biens ou services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations soumises à la TVA, la taxe qui les a grevée est déductible intégralement. S'ils concourent à la réalisation d'opérations non soumises à la TVA et n'ouvrant pas droit à déduction, la taxe qui les a grevée n'est pas déductible. S'ils concourent à la réalisation d'opérations du secteur commun, la déduction se fait selon le *prorata*[3] .

L'administration s'est basée sur le même texte pour justifier l'application de la règle d'affectation lorsqu'un assujetti commercialise en l'état des biens individualisés les uns soumis à la TVA et les autres ne l'étant pas. Elle admet l'application de la règle d'affectation pour la détermination du crédit de TVA afférent aux stocks de biens détenus par un commerçant détaillant soumis partiellement à la TVA à la date de son assujettissement (DGI 96/35 Note commune n°19/96). Il s'ensuit que pour le stock de marchandises qui supportent la TVA au stade de détail, le crédit de départ est constitué par le montant intégral de la TVA ayant grevé ces marchandises. Pour le stock de marchandises exonérées de la TVA au stade de détail, aucun crédit de TVA ne peut être accordé même si les marchandises ont supporté la TVA à l'achat par le commerçant détaillant.

Le §II-2 de l'article 9 du code de la TVA définit une règle de *prorata* générale. Cette règle applicable au cours d'une année civile résulte des opérations de l'année civile précédente même si l'exercice social de la société ne coïncide pas avec celle-ci. Il ne peut donc être déterminé qu'au début de l'année pendant laquelle il est utilisé. Concrètement, le *prorata* à utiliser pour l'année 2002 pour la récupération des taxes grevant les biens et services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations soumises et exonérées acquises en 2002 est celui dégagé début 2002 à partir des résultats de 2001, et ce, quelle que soit l'importance de la variation des données en 2002. Pour les nouveaux assujettis de droit ou sur option, le *prorata* est déterminé en fonction des recettes prévisionnelles de leur première année d'activité (article 9-II-2 du code de TVA). Le pourcentage théorique de déduction ne s'applique que pour la période restant à courir de l'année de démarrage ou de l'option[4].

La lecture de l'article 9-II-1 laisse croire que la règle de *prorata* s'applique à l'ensemble des déductions d'un assujetti partiel. Dans ce contexte, la règle d'affectation qui trouve pleinement son application en se basant sur le §I de l'article 9 du code de TVA se trouve mise en doute par le §II-1 du même article. Cette situation est à l'origine de prises de positions administratives contradictoires sur la question.

Section 2 : Illogisme de la règle :

Dans certains cas, l'illogisme est justifié par des raisons bien déterminées, mais lorsque ce dernier n'a pas de raison d'être on parle de méandre à la logique fiscale.

---

[1] Najla ABDDAYEM, « La TVA sur la promotion immobilière », article en cours de publication, 2002, page 3.
[2] Najla Abddayem, « La TVA sur la promotion immobilière », article en cours de publication, 2002, page 4.
[3] Habib AYADI, « Droit fiscal : Taxe sur la valeur ajoutée, Droit de consommation et Contentieux fiscal », CERP, Tunis, 1996, page 107.
[4] Khaled Krid, « Les exonérations en matière de taxe sur la valeur ajoutée »: mémoire de DEA en droit des affaires, Fac. De Droit de Sfax, 1998, page 91, 94 et 95.

Sous-section 1 : Absence d'harmonie de traitement lors de la sortie de l'assujettissement

L'article 2 du code réglemente l'option à l'assujettissement à la TVA. C'est un acte accompli par le contribuable d'une manière volontaire qui lui permet de déduire et de collecter la TVA.

Les entreprises nouvellement assujetties bénéficient d'un crédit de départ. Le bénéfice du crédit de départ est accordé quelle que soit la source d'approvisionnement c'est-à-dire que les achats aient été réalisés auprès des assujettis ou non et qu'ils aient été réalisés en régime local ou à l'importation. Le nouvel assujetti récupère la TVA donc à l'instar des autres assujettis[1].

On sait déjà que le non assujetti est traité différemment de l'assujetti par l'article 6 §I alinéa 10 et le §II alinéa 2 qui dispose que :

> «- pour les ventes réalisées par les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée à des non assujettis, la TVA est liquidée sur la base de la valeur ajoutée indiquée au §I ci-dessus majorée de 25%.
>
> - l'importation, la valeur imposable est constituée, s'il s'agit d'une importation réalisée par un non assujettis ou par les forfaitaires (BIC), par la valeur déterminée au §I ci-dessus majorée de 25%. »

En analysant ces textes, on constate que le statut non assujetti suppose la majoration de 25% (sauf exceptions édictées par la loi). De ce fait, et comme l'abandon du régime d'assujetti rend le contribuable non assujetti, ce dernier doit supporter la majoration comme s'il avait acquis ses achats sous le statut non assujetti.

Cependant, la législation n'a pas suivi la même démarche retenue lors de l'option à l'assujettissement au moment de l'abandon de ce régime. En effet, l'abandon de la qualité d'assujetti est subordonné aux trois conditions suivantes : D'abord, le payement de la TVA sur la valeur des achats des biens détenus en stock est effectué tous droits et taxes inclus, à l'exclusion de la TVA, pour les biens acquis localement auprès des assujettis. Ensuite, au payement de la TVA sur les biens importés détenus en stock, la valeur à prendre en compte dans ce cas est celle constituée par la valeur en douane tous droits et taxes compris, à l'exclusion de la TVA majorée de 25%. Enfin, au versement d'une fraction de la TVA ayant été récupérée initialement en ce qui concerne les biens d'équipement et les bâtiments. Il fallait donc soumettre les stocks d'origine locale au même régime que celui applicable aux stocks importés soumis à la majoration de 25% afin de préserver une certaine logique relative à l'option.

Il aurait fallu aussi, fixer un régime pour les autres immobilisations incorporelles et les terrains lors du reversement de la TVA.

Sous-section 2 : Les dérogations

Plusieurs dispositions représentent des dérogations. On cite par exemple :

- L'acte anormal de gestion,
- le régime accordé au maïs et au jus d'ananas.

1. L'acte anormal de gestion

« L'acte anormal de gestion est celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette sans qu'il ne soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale.[2] »

« En matière de TVA, seules les recettes réelles peuvent être soumises à la TVA et il ne peut être dû de TVA sur des recettes fictives. Ainsi, sauf exception, la théorie de l'acte anormal de gestion ne s'applique pas au domaine de la TVA »[3].

« Une dérogation qui applique, néanmoins, la théorie de l'acte anormale de gestion à la TVA est instituée par le dernier alinéa du §I-6 de l'article du code de la TVA qui dispose que même en l'absence de lien de dépendance entre le vendeur et le revendeur(à notre avis non assujetti), l'assiette chez le vendeur assujetti est constituée par le prix de vente du revendeur(non assujetti), lorsque l'assujetti n'apporte pas la preuve qu'il agit dans l'intérêt de son entreprise ».

[1] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 250.
[2] Raouf Yaïch, « Théorie fiscale », éditions Raouf YAÏCH, Sfax, 2002, page 101.
[3] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 22.

2. Le régime d'imposition accordé aux maïs et au jus d'ananas

Certains produits ont des régimes spéciaux dérogatoires par rapport aux régimes accordés aux produits similaires. Les exemples les plus étonnants sont les régimes réservés aux maïs et au jus d'ananas.

Le maïs qui est un produit agricole est normalement hors du champ d'application de la TVA lorsqu'il est produit localement. Cependant, ce produit se trouve imposable au taux de 6% d'après le §II-11 du tableau « B » sans distinction entre produit local et importation.

Pour le jus d'ananas, c'est un produit qui relève de l'activité industrielle. Alors que tous les jus de fruits sont soumis au taux de 18%, le jus d'ananas est soumis au taux de 29% d'après le tableau « C » (N° tarif de douane Ex : 20.09).

La question qui se pose : quel est l'intérêt de ces dérogations qui paraissent sans apport?

Conclusion de la première partie

Les exemples énumérés ont permis d'illustrer l'existence de nombreuses incohérences relatives au régime de la TVA. Outre ces incohérences de forme et de fonds, de nombreuses dispositions fiscales constituent des entorses aux principaux fondamentaux du droit fiscal.

Deuxième partie : Les atteintes aux principes généraux du droit fiscal

Introduction

L'incohérence de certaines dispositions peut constituer une entorse à certains principes généraux du droit fiscal.

« Les principes généraux du droit fiscal sont l'une des sources du droit fiscal. Il s'agit de l'ensemble des règles non écrites qui s'imposent aux autorités administratives tant qu'elles n'ont pas été contredites par une disposition législative. »[1].

Parmi ces principes il existe les grands principes à valeur constitutionnelle du droit fiscal tel que : le principe de légalité de l'impôt, le principe d'égalité devant l'impôt, le principe d'équité selon la faculté contributive, le principe d'intelligibilité du droit…

L'empiètement des principes généraux en matière de TVA génère des effets tant économiques que juridiques.

Sur le plan économique, les effets des atteintes à ces principes affectent essentiellement la neutralité de la TVA. Cette dernière, qui constitue le principe directeur de la TVA, a des conséquences majeures sur la conjoncture économique du pays. Elle émane du non respect des deux principes constitutionnels : l'égalité entre les contribuables et l'équité selon la faculté contributive.

Sur le plan juridique, il arrive qu'une disposition fiscale paraisse contraire à la constitution ou qu'une nouvelle doctrine pose un problème de sécurité juridique des contribuables.

Qu'elle pose un problème d'équité ou d'égalité ou qu'elle pose un problème de sécurité, la disposition constatée risque d'influencer négativement la productivité économique et d'avoir effet nuisible sur la croissance.

---

[1] Habib AYADI, « Droit fiscal », CERP, Tunis, 1989 page 212.

Chapitre 1: Les entorses à la neutralité de la TVA

Le principe de neutralité de la TVA fait partie des principes directeurs de la TVA[1]. La neutralité se définit comme étant la non modification des rapports existants entre les différents éléments qui composent le milieu économique[2].

Ce principe tire sa propre justification d'autres principes de la TVA à savoir le principe d'égalité devant l'impôt et le principe d'équité.

Section 1: Le principe d'égalité devant l'impôt

Sous-section 1 : Définition

Le principe d'égalité impose que les personnes se livrant aux mêmes opérations soient traitées de la même façon. En effet, le bénéfice d'une exonération ne doit pas être accordé en fonction de la situation juridique de l'assujetti[1]. Ce principe représente une importance particulière dans le domaine de la TVA et en matière fiscale en général.

Dans une société hétérogène et fortement imprégnée par les intérêts individuels contradictoires, le principe d'égalité est fondamental.

Sous-section 2 : L'inégalité entre les contribuables

Entre proclamer l'égalité devant l'impôt et la réaliser, il existe un grand fossé, «ce principe ne saurait, cependant, être absolue»[3]. Les entorses à ce principe affectent les contribuables qui se trouvent dans la même situation juridique ainsi que ceux qui exercent la même activité.

1- Les contribuables se trouvant dans la même situation juridique

Il arrive dans certains cas, que deux contribuables se trouvant dans la même situation juridique (assujettis, non assujettis…) soient traités d'une manière différente lors de la réalisation d'une même opération. Dans ce cadre, on peut citer quelques exemples de discrimination.

a. Le phénomène optionnel

Prenons comme exemple le phénomène optionnel qui est doublement générateur d'inégalité. Dans ce sens, deux contribuables se trouvant dans une même situation juridique précisée par la loi fiscale pourraient se voir appliquer deux régimes fiscaux distincts d'une part, et d'autre part il se pourrait même qu'il n'y ait pas d'égalité entre les citoyens devant la faculté d'opter .

Lorsque deux contribuables ont les mêmes situations juridiques où l'un opte à l'assujettissement et l'autre n'opte pas, l'égalité devant l'impôt sera affectée du fait qu'ils sont traités par deux régimes fiscaux différents bien que cela résulte de leurs choix.

La situation est source de plus d'inégalité lorsque les contribuables doivent remplir certaines conditions pour être éligible à l'option.

b. Le régime suspensif

Le régime suspensif est une autre mesure discriminatoire qui méconnaît les impératifs du principe d'égalité. La simple lecture de l'article 11 du code de TVA n'engendre pas de problème d'inégalité mais son interprétation par l'administration fiscale la provoque.

D'après l'article 11du code: «les assujettis dont l'activité s'exerce **à titre exclusif ou à titre principal** en vue de l'exportation ou de vente en suspension, peuvent bénéficier du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée pour leur acquisitions de biens et services donnant droit à la déduction».

Lors de l'interprétation de cette disposition, le BODI-Texte DGI n°88/374 précise qu' «il est entendu par vente à l'exportation ou en suspension à titre principal, le fait pour une entreprise de réaliser au titre **des 3 dernières années** au moins 50% de son chiffre d'affaire à l'exportation ou en suspension de taxe.».

---

[1] Michel GUICHARD, « "L'esprit des lois" communautaires en matière de TVA : Du principe de neutralité », Revue de Droit Fiscal, n° 36, 2001, page 1205.
[2] Néji BACCOUCHE, «Le nouveau code de la TVA tunisienne », Revue Etudes Juridiques, Fac. de Droit de Sfax, n°1, 1991 page 9.
[3] Habib AYADI, « Droit fiscal », CERP, Tunis, 1989, page 117.

Il s'ensuit que pour les entreprises qui commencent leurs activités au cours d'une année considérée, l'accord de l'administration au titre des opérations d'exportations ou de vente en suspension réalisées au cours de cette même année, ne peut être général. Dans ce cas, une décision partielle d'achat en suspension peut être accordée lorsque l'entreprise est régie par le code d'incitations aux investissements.

Dans le même sens «la prise de position (318) du 31/5/2000 de, la direction générale du Contrôle Fiscal précise que l'octroi du régime suspensif pour les achats sur la base de l'article 11 du code de TVA pour les entreprises qui justifient de l'exportation ou des ventes en suspension de plus de 50% de leur chiffre d'affaire suppose cette condition remplie **durant l'exercice précédent**.»[1].

Selon la doctrine administrative, les nouvelles entreprises ne peuvent pas bénéficier du régime suspensif. Il en résulte qu'une nouvelle entreprise n'ayant pas d'exercice précédent est dans l'impossibilité de prétendre au bénéfice du régime suspensif de l'article 11 des entreprises assujetties qui réalisent leurs ventes à l'exportation ou en suspension de TVA dés la première année d'activité. Il est possible de s'interroger si la doctrine administrative traduit fidèlement les objectifs économiques visés par les dispositions de l'article 11 du code de la TVA d'autant que cette doctrine ne semble pas coller à la lettre du texte[1].

La discrimination dans ce cadre se traduit par le traitement différent de deux entreprises ayant le même statut juridique et effectuant des activités semblables sans avoir la même ancienneté.

c. L'abandon du régime d'assujettie :

L'abandon du régime d'assujettie oblige le contribuable de reverser la TVA déjà déduite sur les stocks des marchandises.

L'assiette de cette TVA ne serait pas la même pour les stocks de biens acquis localement auprès des assujettis que celle des stocks des biens importés. Alors que la TVA de ces derniers est reversée avec majoration de 25%, celle des premiers est reversée sans majoration. L'application de ce régime privilégie ceux ayant abandonné l'assujettissement par rapport aux autres non assujettis. Ces derniers, supportent la TVA sur les intrants avec majoration de 25% qu'ils soient acquis localement, auprès des assujettis, où importés (sauf les exceptions prévus par la loi).

2- Les contribuables qui exercent la même activité:

Il existe une autre forme d'inégalité où des contribuables qui exercent la même activité n'ont pas forcément la même situation juridique. Les exemples de cette forme de discrimination sont nombreux.

a. Les loyers :

L'incomplétude du N°30 du tableau "A" relatif à l'exonération des loyers est aussi source d'incohérence affectant le principe d'égalité. Il en résulte une discrimination entre propriétaire personne morale ou personne physique assujettie à la TVA au titre d'une autre activité d'une part et d'autre part personne physique non assujettie au titre d'une autre activité.

b. Les forfaitaires:

La libération des forfaitaires qui réalisent des bénéfices industriels et commerciaux de la TVA, aux termes d'une disposition du code de IRPP et l'IS, les place dans un statut imprécis. D'une part ces derniers exercent des activités qui entrent dans le champ d'application de la TVA, et d'autre part ils sont libérés de cette taxe. La situation des forfaits BIC les différencie par apport aux autres contribuables qui exercent la même activité et qui sont soumis au titres des dites activités.

c. Les avantages fiscaux:

Le régime fiscal privilégié en matière de TVA accordé par l'article 52 du Code d'Incitation aux Investissements (CII) affecte l'égalité devant l'impôt. Il arrive que deux personnes exercent la même activité alors que l'une bénéficie de ce privilège et l'autre non. L'article 52 du CII suppose un traitement individuel où l'avantage est accordé aux personnes nommément désignées et non à tout demandeur.

d. Le régime d'imposition des importations

« Sauf exonération expresse de la loi, la TVA est exigible dès lors qu'une marchandise ou produit importé franchit la frontière»[2].

---

[1] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 265et 266.
[2] Habib AYADI, « Droit fiscal : Taxe sur la valeur ajoutée, Droit de consommation et Contentieux fiscal », CERP, Tunis, 1996, page 32.

L'importation des biens implique donc l'application de la TVA même s'il existe des produits similaires locaux non soumis tels que les produits agricoles qui sont hors champ d'application de la TVA en régime intérieur.

L'imposition à l'importation des produits agricoles comporte deux entorses aux principes qui gouvernent la TVA : La première porte atteinte au principe d'égalité puisque la commercialisation du même produit est soumise à deux régimes d'imposition distincts; et la seconde entrave la liberté de la concurrence internationale. Dans un univers de libre échange avec l'union européenne (le premier producteur des produits agricoles), cette dernière limite peut être une source de difficulté pour l'harmonisation fiscale avec l'Europe.

Section 2 : Le principe d'équité

Sous-section 1 : Définition

L'équité est la pierre angulaire de tout l'édifice fiscal nécessaire à toute société moderne et démocratique. Le principe d'équité fiscale est un principe constitutionnel. L'article 16 de la constitution dispose que le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, sur la base de l'équité, constituent un devoir pour chaque personne. Ce principe implique que la contribution commune doit être répartie de façon équitable entre les contribuables en fonction de leurs facultés contributives.

Sous-section 2 : Les atteintes au principe d'équité

A l'instar du principe d'égalité, l'application du principe d'équité n'est pas absolue. Il existe des dérogations qui portent atteintes à ce principe et qui sont relatives à la TVA déductible, collectée ou reversée.

1. Iniquité relative à la TVA déductible :

a. Les conditions de récupération de la TVA pour les biens amortissables:

Pour la récupération de la TVA grevant les biens amortissables, il faut tenir une comptabilité régulière. Cette condition suscite une violation du principe d'équité : les forfaitaires d'assiette peuvent récupérer la TVA sur les biens et services par l'établissement d'un simple livre d'achat sans tenir une comptabilité régulière, et ne peuvent pas le faire pour les biens amortissables qui nécessitent la tenue d'une comptabilité régulière.

Le régime accordé aux forfaitaires d'assiette parait inéquitable. Le contribuable, dans ce cas, renonce à son droit de déduction relatif à la TVA grevant les biens amortissables pour échapper à l'obligation de tenir une comptabilité régulière.

b. La règle du prorata:

La règle de *prorata* de déduction applicable à la TVA grevant les achats de biens, y compris les investissements et les services, utilisés communément par les deux secteurs de l'entreprise (soumis et non soumis) est dégagée d'après les opérations réalisées au cours de l'année précédente ou d'après les comptabilité prévisionnelle en cas d'entreprise nouvellement installée ou nouvellement assujettie. Le calcul de cette règle qui est basé sur les données de l'exercice précédent ou prévisionnel sera définitif et non révisible. Toutefois, le §II de l'article 9 a prévu la régularisation du prorata de déduction pour les biens amortissables dans le cas où le pourcentage de déduction au cours de la dite année varie de plus ou moins de 5%. Néanmoins, « régir un exercice de façon définitive sur la base des données de l'activité de l'exercice précédent peut se révéler inéquitable aussi bien pour le contribuable que pour le trésor surtout lorsque la structure des activités varie fortement d'un exercice à un autre » tel le cas de la promotion immobilière. «Aussi serait il souhaitable que l'on introduise l'obligation de régularisation en fin d'exercice pour tous les achats concernés par le *prorata* selon les données réelles et définitives de l'exercice d'autant qu'une telle régularisation, déjà appliquée aux immobilisations, ne présente aucune difficulté technique.»[1].

c. La restitution du crédit de TVA:

L'article 15 du code de la TVA subordonne la restitution au respect de deux conditions : D'une part, elle ne concerne que le crédit de taxe constaté pendant une période de six mois; d'autre part, elle se fait dans la limite de 50% de son montant avec paiement d'une avance de 15% de son montant global sans vérification préalable. Toutefois, la restitution est totale si le crédit de taxe provient des opérations d'exportation et de vente en régime suspensif de TVA et de retenue à la source relative aux marchés publics ainsi que lors de la cessation d'activité. Elle se fait à 75% du montant de la taxe

---

[1] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, page 234.

sur la valeur ajoutée si le crédit de TVA provient des investissement de mise à niveau réalisés dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé par la comité de pilotage du programme de mise à niveau.

La restitution du crédit de la TVA est une autre source d'iniquité. En effet, les conditions de bénéfice de ce droit (la restitution est un droit attribué à chaque créditeur de TVA) dépendent de l'origine du crédit de la TVA objet de la restitution.

La différence entre les délais de restitution engendre une autre incohérence au niveau de cette disposition. En effet, dans le but de fixer les procédures de restitution, l'instruction de la Direction Générale de Contrôle Fiscale "467" précise que la restitution du crédit de TVA provenant des opérations d'exportation ou des services utilisés ou exploités hors de Tunisie ou de vente en suspension et des retenues à la source sur les marchés publics, est effectuée directement par l'intermédiaire du receveur des finances sur la base de la demande visée par le chef du centre de contrôle des impôts compétent. Quant au crédit de TVA ayant d'autres origines la note commune N°11(BODI, Texte DGI n°99/24) fixe deux étapes pour restituer 50% du crédit de TVA :

1ère étape : paiement d'une avance égale à 15% du montant du crédit sans contrôle approfondi préalable.

2ème étape : paiement du reliquat du crédit après vérification approfondie. Pour la restitution lors de la cession d'activité, le remboursement est précédé d'un contrôle fiscal approfondi. L'administration fiscale n'est tenue par aucun délai limite de réponse à la demande de restitution.

d. Le gel de crédit de TVA

La loi de finances n°98-111 du 28/12/1998a prévu que : «Les entreprises qui dégagent un crédit de TVA au 31/12/1998 ne provenant pas d'opérations d'exportation et de vente en régime suspensif de la TVA, de retenue à la source relative aux marchés publics ainsi que des opérations d'investissement de création et de mise à niveau ont vu leur crédit au 3112/1998 gelé. Le gel du crédit de TVA rend ce crédit non imputable sur la taxe collectée à compter du 1er janvier 1999. ».

« Les entreprises qui ne présentent pas de demande de remboursement de leur crédit au plus tard le 30/6/1999 pour éviter un contrôle fiscal, renoncent définitivement au dit crédit ce qui entraîne la déchéance du droit au remboursement du crédit et la déchéance du droit de déduction de la TVA due au titre de IR et de l'IS. »[1].

Cette disposition rend le droit fiscal un droit confiscant. En effet le crédit de TVA est similaire à un "effet commercial" établi entre le contribuable et l'Etat où ce dernier est débiteur. Dans une situation pareille, le débiteur ne peut pas annulé ou gelé l'effet. Normalement, l'Etat doit acquitter, obligatoirement, la TVA objet du crédit. Par conséquent, le gel représente une forme d'iniquité fiscale.

e. L'exonération de quelques importations

Seuls sont exonérés à l'importation les produits exonérés par la loi de façon absolue et générale ou, dans le cas le plus fréquent, par une disposition spécifiant expressément l'exonération à l'importation lorsque l'exonération de la TVA est définie par opération et non par produit[1]. « La conséquence la plus dangereuse de l'exonération par disposition de la loi est qu'elle favorise l'importation au détriment de la production locale. En effet, un produit importé en exonération est un produit totalement détaxé aussi bien dans le pays d'origine qu'en Tunisie alors que le même produit fabriqué localement reste grevé de la TVA sur les intrants non récupérables en raison de la seule exonération à la vente. Cet inconvénient majeur devrait amener le législateur à réfléchir quant à la validité même du régime d'exonération[1] ».

2. Iniquité relative à la TVA collectée:

La discrimination affecte aussi la TVA collectée sous plusieurs formes à savoir la fixation des taux d'imposition, la TVA sur créances insolvables, la TVA facturée à tort et la méthode de ventilation du chiffre d'affaire sur la base des achats.

a. La soumission des produits artisanaux au taux de 6%

Le §III-2 du tableau "B" soumet les produits de l'artisanat local au taux de 6%. L'atteinte à l'équité est due à l'octroi d'un régime de faveur dérogatoire à une catégorie professionnelle. Les artisans par exemple sont soumis pour la totalité de leurs produits à la TVA au taux réduit de 6% au lieu du taux de droit commun applicable aux mêmes produits fabriqués par les industriels. C'est ainsi qu'un même produit est passible de deux taux de TVA différents selon qu'il est fabriqué par un artisan ou par un

---

[1] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 318, 319 et 159.

industriel (par exemple: un meuble fabriqué par un artisan est soumis à la TVA au taux de 18% "soit trois fois le taux de 6%" lorsqu'il est fabriqué par un industriel!)[1].

b. La TVA sur créances insolvables:

En l'absence d'un texte permettant la restitution de la TVA relative aux créances brûlées, la doctrine administrative interdit la reprise de la TVA payée sur une vente qui ne sera jamais encaissée en raison de l'insolvabilité du client.

« Cette doctrine qui semble trop sévère et inéquitable fait peser sur l'entreprise une convention implicite de ducroire. Ainsi d'un simple collecteur de TVA, l'assujetti se transforme en véritable redevable réel qui la supporte à la place de son client défaillant »[1]. Cette doctrine administrative est confirmée par le point 4 de l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS qui dispose que les charges d'exploitation comprennent : «Les provisions pour créances douteuses, y compris les impôts indirects qu'elles ont subis, pour lesquels une action en justice est engagée, les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation des actions cotées en bourse, et ce, dans la limite 30% du bénéfice imposable ».

« Mr Salah AMAMOU apporte le commentaire suivant : « Ce défaut de récupération est contraire au principe de neutralité de la TVA puisque l'assujetti prend ici en charge la TVA qu'il a avancée et qu'il n'a pu récupérer auprès de ses clients. Ainsi, non seulement l'entreprise avance sur sa propre trésorerie la TVA collectée sur les ventes faites à crédit mais, en plus, elle doit la TVA ainsi avancée en cas d'irrécouvrabilité de la créance provenant de la vente[1] ».

Enfin, le sort de la TVA sur les créances insolvables constitue un traitement inéquitable du contribuable lorsque ce dernier acquitte la TVA sur les débits c'est-à-dire avant de l'avoir encaissé par rapport à un autre contribuable qui acquitte la TVA sur les encaissements.

c. Le régime de la TVA facturée à tort

Les assujettis par erreur, sont des personnes qui mentionnent, par erreur, la taxe sur la valeur ajoutée sur les factures ou tout document, et ce du seul fait de sa facturation même à tort.

D'après l'alinéa 2-§II de l'article 2 du code de TVA «sont considérés comme assujettis et sont, à ce titre, soumis à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes physiques ou morales qui mentionnent la taxe sur la valeur ajoutée sur leurs factures ou tout autre document en tenant lieu de ce, du seul fait de sa facturation. Toutefois, ces personnes ne sont redevables que la taxe ayant fait l'objet d'une mention ou d'une facturation».

D'abord, il parait très important de définir le statut assujetti : c'est toute personne physique ou morale dont l'activité ou les opérations entrent dans le champ d'application de la TVA. En d'autres termes, celle-ci a le droit de récupérer la TVA sur les intrants et doit la collecter sur les ventes de manière qu'il ne supporte légalement que le paiement de la TVA collectée sur autrui.

Ensuite, accorder la qualité assujetti au titre d'une opération à quelqu'un qui ne bénéficie pas de la déduction de la TVA parait inéquitable. Normalement, le principe retenu pour rendre la TVA facturée à tort due devrait permettre, à raison de cette facturation, un droit de récupération de la TVA subie sur les achats.

d. La méthode de ventilation du chiffre d'affaire sur la base des achats pour les commerçants détaillants

«Aux termes du §11 de l'article 6 du code de la TVA les ventes réalisées par les commerçants détaillants assujettis à la TVA sont ventilés par taux d'imposition selon les règles suivantes:

- Sur la base du chiffre d'affaire mensuel provenant des ventes pour lesquelles des factures ont été délivrées;
- Sur la base d'une assiette résultant de l'application du pourcentage au chiffre d'affaire relatif aux ventes pour lesquelles il a été délivré des factures globales. Ces pourcentages sont fixés sur la base des achats soumis à chaque taux par rapport au montant global des achats mensuels»[2].

Sur la base de ces dispositions, la ventilation s'effectue, selon la note commune n°19/96 (Texte DGI 96/35), en appliquant au chiffre d'affaire mensuel, ayant fait l'objet de facture globale, un coefficient résultant du rapport suivant :

---

[1] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, page24 et 149.

[2] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, page 114.

- Au numérateur : le montant hors TVA des achats du mois portant sur des produits destinés à la revente en l'état soumis à l'un des taux de la TVA.
- Au dénominateur : le montant total des achats de marchandises du même mois hors TVA.

Ensuite, les ventes du mois concerné ayant fait l'objet de facturation globale sont ventilées en appliquant les différents coefficients dégagés à leur montant total.

«Le mode de ventilation par taux retenu comporte deux insuffisances :

1. La répartition du chiffre d'affaire résiduel (factures globales) se fait sur la base des achats totaux. Pour être cohérente, la méthode doit répartir le chiffre d'affaires total duquel on déduit après répartition les ventes des factures individuelles.
2. Le critère de répartition retenu, les achats du mois, considère que les ventes du mois se répartissent selon les mêmes proportions que les achats du même mois, ce qui n'est pas du tout évident.

La méthode est d'autant plus critiquable qu'aucune régularisation n'est prévue sur l'année. »[1].

Mr Raouf YAICH propose que : « Le seul mode de répartition de répartition du chiffre d'affaire total par taux, qui soit rationnel, est la répartition selon la proportion des achats consommés

Achats consommés = stock initial + achats- stock final, le tout ventilé par taux d'imposition

Aussi, est-il nécessaire que la réglementation soit rationalisée par l'institution d'une régularisation annuelle basée sur la répartition par taux du coût d'achat des marchandises vendues ».

3. Iniquité relative à la TVA reversée:

La TVA initialement déduite sur les marchandises et les biens ainsi que les immobilisations amortissables est reversée à la survenance de certains évènements (disparition injustifiée, changement d'affectation d'un secteur assujetti à un secteur non assujetti ou un emploi n'ouvrant droit à déduction, perte ou abandon de la qualité d'assujetti…).

Aux termes du §IV-2 de l'article 9 du code de la TVA, à la survenance de l'un des évènements entraînants un reversement de la TVA, le montant à reverser est égal au montant de la taxe déduite ou celle qui aurait du être payée et déduite, diminuée d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit de biens d'équipements ou de matériels, ou d'un dixième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit de bâtiment.

Par conséquent, la régularisation implique des obligations pour l'entreprise qui l'opère et, éventuellement, produit des conséquences sur l'entreprise qui reçoit le bien objet de la régularisation[1].

L'acquéreur peut donc, s'il est assujetti, récupérer dans les conditions ordinaires la TVA reversée par le cédant sous la condition que cette TVA est mentionnée sur la facture de vente.

Le point 3 du §III de l'article 9 dudit code dispose que : «Le montant de la taxe objet de la régularisation doit être mentionné sur la facture de vente ou le document d'apport et ce quelle que soit la valeur de cession du bien ou de l'apport.». La lettre du texte n'est pas conforme à l'esprit d'équité car, dans le cas où la TVA reversé par le vendeur de l'immobilisation tient compte de son prorata de déduction, l'acheteur acquiert un droit de déduction sur la base de la TVA effectivement reversée et non pas sur la base d'un calcul de régularisation prenant compte la TVA ayant grevé l'immobilisation lors de son acquisition par le cédant.

[1] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, page 116.

Chapitre 2 : Les entorses à la sécurité juridique du contribuable

Le doyen CORNU note que la sécurité juridique est «dans un sens abstrait, toute garantie, tout système juridique de protection tendant à assurer, sans surprise, la bonne exécution des obligations, à exclure ou au moins à réduire l'incertitude dans la réalisation du droit»[1].

La sécurité juridique ne figure pas expressément parmi les principes généraux du droit fiscal. Toutefois, l'ensemble de la doctrine reconnaît plusieurs principes généreux du droit fiscal se rattachant à l'idée de la sécurité juridique. Il s'agit du respect du principe de légalité et du principe de l'intelligibilité des textes.

Section 1 : Le principe de légalité

Sous-section 1 : Définition

Le principe de légalité de l'impôt signifie que l'impôt est une matière réservée au législateur. « Aux termes de l'article 34 de la constitution, sont pris sous forme de lois les textes relatifs à l'assiette, aux taux et aux procédures de recouvrement des impôts. Cette règle consacrant le principe de consentement à l'impôt signifie que l'intervention du législateur est nécessaire pour instituer, apporter une modification ou supprimer une imposition[2] ».

Le principe de légalité n'est pas toujours strictement respecté par certains décrets ou la doctrine administrative.

Sous-section 2 : les atteintes au principe de légalité

Les problèmes d'atteinte à la légalité peuvent résulter des règlement ou de la doctrine administrative.

1. Les atteintes ayant pour origine des décrets:

a. La légalité des conditions prévues par certains décrets:

Les décrets pris en application des différents codes accordant l'avantage de la suspension ou de l'exonération interdisent l'aliénation des équipements importés bénéficiant du régime fiscal privilégié pendant 5 ans à partir de la date d'importation. Pour assurer le respect de cette condition, les décrets obligent l'entreprise concernée de souscrire, lors de chaque importation, un engagement de ne pas céder, à titre onéreux ou gratuit, les équipements importés bénéficiant du régime fiscal privilégié.

« Certes, la condition ajoutée peut être justifiée par le souci d'éviter un détournement de l'avantage fiscal »[1], mais on peut se demander si une telle disposition ne relève pas du pouvoir du législateur qui aurait dû prévoir cette condition pour éviter tout détournement de l'avantage accordé[3].

b. La légalité de la promulgation des décrets:

L'alinéa b du point 47 du tableau "A" annexé au code de la TVA pose un problème d'inconstitutionnalité. Le texte d'habilitation législative a accordé au Ministre des finances une délégation pour fixer la liste des matériels et équipements destinés au nettoiement des villes, au ramassage et traitement des ordures, aux travaux de voirie et à la protection de l'environnement. Dans cet article, la loi a donné compétence au Ministre des finances non seulement pour fixer la liste des matériels et équipements bénéficiant de l'exonération mais également pour fixer les conditions de son octroi. Cependant, il semble que l'on ait pris conscience de l'inconstitutionnalité de l'acte de délégation. Les règlements ont, par conséquent, été établis par décret n°91-626 du 10/04/1995 qui a été modifié successivement par le décret n°99-1164 du 24/05/1999 et le décret n°99-2230 du 04/10/1999).

Face à cette situation, le problème posé est celui de la légalité desdits décrets. En réalité, il s'agit de décrets illégaux mais conformes aux dispositions de la constitution.

Bien entendu, ce point reste d'un intérêt théorique puisqu'il s'agit d'une réglementation intéressant les collectivités publiques.

---

[1] Frederic DOUET, « Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français », éditions LGDJ, Paris, 1997, page 2.

[2] Raouf Yaïch, « Théorie fiscale », éditions Raouf YAÏCH, Sfax, 2002 page 86.

[3] Sawsen JAMMOUSSI, « Les décrets en matière fiscale » : Mémoire en DEA en droit public et financier, Fac. de Droit de Sfax, 2000, pages 49 et 50.

2. Les atteintes ayant pour origine la doctrine administrative:

La spécifié du droit fiscal, et notamment la TVA, « rend sa compréhension difficile aux usagers et le besoin d'en expliquer les termes a conduit l'administration fiscale à se faire pédagogue. Cette attitude de l'administration s'explique par un souci d'information, mais traduit aussi une préoccupation plus dominatrice d'imposer la signification des dispositions fiscales qu'elle souhaite faire prévaloir au delà de cette interprétation[1] ».

a. La promotion immobilière:

A travers la note commune n°19/2000 (voir CHA I), l'administration fiscale a débordé son rôle simplement interprétatif pour exiger la TVA sur les ventes des locaux à usage professionnel.

En effet, cette note commune décide sous le régime des dispositions législatives promulguées en 1988 (code de la TVA) que «les opérations de vente d'immeubles bâtis à usage commercial, administratif ou professionnel effectuées par les promoteurs immobiliers constituent des opérations commerciales autres que les ventes et sont soumises à la TVA.». En contrepartie, une interprétation stricte des termes du code aboutit à l'exclusion du secteur de la promotion immobilière du champ d'application de la TVA. Il en résulte, donc, que la note commune n°19/2000 est dépourvue, selon certains auteurs, de toute base légale dans la mesure où l'article 1er du code de TVA est explicite en ce qui concerne le non assujettissement des ventes des locaux à la TVA (seule la vente des lots de terrain est soumise).

Afin de valider la nouvelle doctrine administrative, la loi de finances pour l'année 2001 a prévu dans son article 63 que «Est ajouté au tableau "A" annexé au code de la taxe sur la valeur ajoutée un numéro 50 ainsi libellé: la vente des immeubles bâtis à usage exclusif d'habitation, réalisée par les promoteurs immobiliers. ». Les dispositions de cet article valident l'esprit de la doctrine administrative dans la mesure où les deux démarches aboutissent à la non imposition au titre de la TVA les ventes des locaux à usage d'habitation.

b. La TVA du transport international des marchandises:

En fixant le régime de TVA applicable au transport international routier dont une partie est réalisée en Tunisie, le BODI n°89/71 du 11 octobre 1989, a autorisé, pour le transporteur qui exécute le service de transport pour le compte d'un exportateur situé en Tunisie, depuis le domicile de ce dernier vers l'étranger, l'exécution de ce service en suspension de la TVA selon une attestation délivrée à l'exportateur par le centre du contrôle dont il dépend.

Cette doctrine administrative qui conditionne le régime suspensif à une autorisation administrative est critiquable puisqu'elle a substitué implicitement le critère du lieu d'exécution au lieu d'utilisation retenu par l'article 3 du code de la TVA, ce qui prive la dite doctrine de base légale[2,3].

Section 2 : Le principe d'intelligibilité

Sous-section 1 : Définition du principe

L'existence des textes fiscaux clairs, explicites et respectueux des principes fondamentaux du droit et des instructions administratives conformes aux textes réglementaires et facilement accessibles pour tous, est de nature à accroître le sentiment de sécurité et d'équité fiscale.

« Le professeur Bernard PLAGNET soutient que l'impératif d'intelligibilité du droit est un objectif à valeur constitutionnelle, il précise qu'il est essentiel que le contribuable connaisse parfaitement ses droits »[4].

Sous-section 2 :L'imprécision des textes fiscaux

«En plus des complications, qui résultent du caractère pléthorique de la légalisation fiscale et ses subtilités, il existe une série d'autres complications dont notamment l'imprécision de rédaction des textes fiscaux.»[5]. Les imprécisions en matière de TVA proviennent de l'absence des définitions des concepts, de la confusion terminologique et de l'ambiguïté des méthodes de certaines règles d'arithmétique.

---

[1] Philippe MARCHESSOU, « L'interprétation des textes fiscaux », éditions Economica, Paris, 1980 page 25.

[2] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, page 119.

[3] Mr Raouf YAÏCH précise que : « Néanmoins dans une affaire de transport de pétrole en transit vers l'étranger, la commission spéciale de taxation d'office de Sfax a affirmé une taxation d'office soumettant ledit transport en transit à la TVA tunisienne. ». (« Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », page 119)

[4] Raouf Yaïch, « Théorie fiscale », éditions Raouf YAÏCH, Sfax, 2002, page 86.

[5] Mohamed Mokded Mastouri, « Droit fiscal de l'entreprise », Editions CLE, 1ère édition, Tunis, 2000 page 260.

1. L'absence des définitions des concepts:

Certaines dispositions législatives manquent de définitions des concepts. L'absence des définitions concerne notamment les termes suivants: «Concentration» (alinéa4 § IV de l'article 9); «Objet d'exploitation» (§I l'article 10); « Les affaires résiliées ou annulées» (alinéa 5 § IV de l'article 9) ; ainsi que «La territorialité des services» (alinéa 2 § I de l'article 3).

a. La concentration:

D'après le § IV alinéa 4 de l'article 9 du code : «En cas de concentration, fusion ou transformation de la forme juridique d'une entreprise, la taxe ou le reliquat de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des biens et valeurs ouvrant droit à déduction, est transféré sur la nouvelle entreprise.»

D'après ces termes, la concentration, la fusion et la transformation de la forme juridique d'une entreprise aboutissent à l'apparition d'une nouvelle entreprise.

En se référant au droit fiscal, les notions de "fusion" et de "transformation de la forme juridique" sont biens définis, tandis que la notion de concentration est inconnue. Qu'est ce qu'on entend donc par concentration?

b. Les affaires résiliées ou annulées

Le concept des affaires résiliées ou annulées manque de précision.

Qu'est ce qu'une affaire résiliée?

L'inexistence d'une définition concrète de ce concept pose un problème d'interprétation. En effet, «Les dispositions relatives aux affaires résiliées ou annulées sont insérées avec celles régissant la déduction (l'article 6 du code de TVA). Ce classement de l'annulation de la TVA non collectée et non "collectable" en raison de la résiliation ou de l'annulation de l'affaire parmi les dispositions relatives à la déduction fait penser à une opération de déduction alors que l'opération correspond à une reprise sur la TVA collectée.»[1].

En outre, pour bénéficier de la reprise de la TVA relative aux affaires résiliées ou annulées les assujettis doivent joindre à leur déclaration mensuelle un état de ces affaires. « Néanmoins, cette obligation de forme a été jusqu'à une date récente largement ignorée en pratique. »[1]. D'ailleurs « aucun imprimé administratif n'a été conçu pour formaliser l'état des affaires résiliées ou annulées. L'imprimé de la déclaration de TVA ne rappelle nullement, du moins en renvoi, l'obligation de joindre ledit état »[1].

c. Les voitures de tourisme objet d'exploitation

La nécessité que l'opération soit effectuée dans le cadre de l'objet de l'entreprise (objet d'exploitation) est une condition essentielle permettant de qualifier les opérations ouvrant droit à déduction en matière de TVA.

La notion « objet d'exploitation » est la notion pivot du droit à déduction de la TVA, sa définition a des conséquences importantes sur le droit à déduction des opérateurs. Cependant, une définition claire de cette notion manque cruellement en droit fiscal.

d. La territorialité des services :

« Les règles de territorialité applicables à la TVA prennent une importance accrue dans une économie mondialisée »[2]. Dans ce contexte, il est nécessaire de définir aussi simplement que possible le lieu d'imposition.

La détermination du lieu d'imposition des prestations de services suppose fréquemment de rechercher dans quel le service est utilisé.

L'absence d'une telle définition est un facteur de complication du régime d'imposition des services exportés. L'administration précise qu': «Il en découle que la notion de territorialité en matière de TVA est étroitement liée non pas au lieu où le service est rendu mais à celui où il est utilisé.» (Note commune N°24 textes DGI N° 91/28).

Or certaines interprétations administratives ont substitué le critère du lieu d'exécution au critère de lieu d'utilisation édicté par l'article 3 du code.

---

[1] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 145 et 148.

[2] Conseil des impôts, « La taxe sur la valeur ajoutée : 19e rapport du conseil des impôts », Revue de Droit Fiscal, n° 29, 2000, page 1122.

2. La confusion terminologique:

Le législateur utilise souvent les appellations les plus diverses pour désigner des notions différentes entraînant une certaine confusion du langage.

a. "fait générateur" et "date d'exigibilité"

Le fait générateur est l'événement qui fait naître une créance au profit du fisc. A la date d'exigibilité cette créance sera exigible.

L'identification et la reconnaissance du fait générateur permettent de déterminer le régime de taxation applicable à l'opération (taux et modalité de détermination de l'assiette), ce qui est important notamment en cas de changement de législation.

L'exigibilité détermine, de sa part, le mois au titre duquel l'opération imposable doit être déclarée[1].

La distinction entre ces deux notions est confuse au sein du code, le §V - a de l'article 5 du code dispose que pour les travaux immobiliers:

« La constatation du fait générateur ne peut être postérieure à la facturation totale. L'établissement des décomptes provisoires, de mémoires ou factures partielles **rend exigible** la taxe sur la valeur ajoutée». Cette disposition concerne l'identification du fait générateur relatif aux travaux immobiliers. Néanmoins le législateur s'autorise à utiliser le terme "exigible".Certes, le législateur a visé par ce terme: «le fait générateur» mais l'existence d'une confusion entre ces deux notions risque de nuire l'intelligibilité des textes.

b. La notion d'exonération

Il arrive parfois que la qualification "exonéré" soit employée dans un sens hors champ (voir chapitre I, section 1[er]) ou encore à la place du régime suspensif (voir chapitre I, section 1[er]). La confusion relative à cette notion se trouve surtout à travers le tableau "A" annexé au dit code.

3. L'ambiguïté des méthodes:

Outre l'absence des définitions et la confusion terminologique, l'ambiguïté des méthodes d'arithmétique constitue un obstacle lors de l'application des textes fiscaux. Plusieurs dispositions édictées par le législateur prévoient des méthodes de calcul de l'impôt ou de détermination de l'assiette qui sont ni claires ni interprétées par l'administration fiscale.

Les exemples les plus illustratifs de l'ambiguïté des méthodes d'arithmétique sont : la conjugaison du droit de consommation, FODEC et TVA; les modalités de répartition du crédit de TVA et la déduction de la TVA.

a. La conjugaison de la TVA, droit de consommation et FODEC2

Le FODEC est une taxe qui se superpose à la TVA et vient d'augmenter le taux réel des impositions indirectes. Néanmoins, cette taxe provoque une incertitude au niveau de la détermination de l'assiette imposable.

Contrairement à la définition de l'assiette de la TVA qui, aux termes de l'article 6 du code de TVA, comprend le prix, à l'exclusion de la TVA et la définition de l'assiette du droit de consommation qui, aux termes de l'article 4 de la loi n° 88-62 du 2 juin 1988, est constitué par le prix de vente à l'exclusion du droit de consommation et de la TVA, l'article 37 de la loi de finances n°99-101 du 31 décembre 1999 définit l'assiette du FODEC comme étant constitué par le chiffre d'affaire hors TVA, mais sans préciser et hors FODEC.

L'incertitude relative à la détermination de la base imposable au FODEC est probablement due au fait que la législation n'a pas envisagée la question de savoir si la taxe professionnelle est facturée à la clientèle ou supportée par l'entreprise.

Le BODI n°2000/16 (Note commune n°14/2000) donne un exemple de calcul qui retient comme assiette pour le FODEC le montant hors TVA sans préciser et hors FODEC lui-même:

Soit une entreprise industrielle qui fabrique exclusivement des machines à laver relevant de la position tarifaire 84-50.

Supposons que cette entreprise réalise au cours du mois de janvier 2000 un chiffre d'affaire global hors TVA de 100.000 dinars dont 30.000 dinars provenant d'opérations d'exportation.

[1] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages 71 et 72.

[2] Cette paragraphe est tirée dans sa totalité de l'œuvre de M[r] Raouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », éditions Raouf YAICH, Sfax, 2001, pages de 433 à 453.

*liquidation de la taxe due par cette entreprise au profit du fond de développement de la compétitivité industrielle :

Chiffre d'affaires locales hors TVA × Taux. Soit :(100.000 D – 30.000 D) ×1% = 70.000 D ×1% = 700 D

Liquidation de la TVA : (70.000 D + 700 D) ×18% = 12.726 D

Le droit de consommation est dû en régime intérieur sur la base du prix de ventes tous frais, droits et taxes compris à l'exclusion du droit de consommation et de la TVA c'est-à-dire FODEC compris.

Ainsi, pour un produit soumis à la TVA au taux de 18%, un FODEC de 1% et un droit de consommation au taux de 30%, on obtient les impositions suivantes :

Base hors de toutes les taxes	100.000 D
Droit de consommation de 30% assis sur le prix FODEC inclus	30.391 D
FODEC de 1% assis sur le prix de droit de consommation inclus	1.304 D
Base de la TVA	131.695 D
TVA au taux de 18%	**23.705 D**
Montant toutes taxes comprises	155.400 D

Dans l'hypothèse où l'on considère que le FODEC doit aussi être assis sur lui-même, la taxation deviendrait la suivante :

Base hors de toutes les taxes	100.000 D
Droit de consommation de 30%	30.395 D
FODEC de 1%	1.317 D
Assiette de la TVA	131.712 D
TVA au taux de 18%	**23.708 D**
Montant toutes taxes comprises	155.420 D

On remarque que le montant de la TVA résultant des deux méthodes n'est pas le même bien que cette différence soit faible.

b. La déduction de la TVA

L'article 57 de la loi de finances pour la gestion 1999 a ouvert la possibilité d'opter pour l'assujettissement à la TVA aux personnes qui approvisionnent des assujettis en produits et services exonérés. Cette nouvelle mesure ne manque pas d'incertitude quoiqu'elle constitue un pas en faveur des contribuables.

Dans le cas d'une option partielle pour l'assujettissement d'un produit exonéré, le caractère imposable de l'opération ne sera connu que lorsque la qualité de l'acquéreur aura été connue au moment de la vente à un assujetti pour procéder à la déduction. Lorsqu'on attend la date de la vente pour savoir s'il convient de récupérer, la limite du délai de reprise s'applique t-elle à ce cas ? Une réponse affirmative est inéquitable. Une réponse négative risque de buter à l'intransigeance des textes !

c. Les modalités de répartitions du crédit de TVA

Aux termes du §I de l'article 15 du code de TVA, lorsque la TVA déductible ne peut être entièrement imputée sur la TVA collectée, la fraction non précomptée peut être remboursée sur demande déposée au centre de contrôle des impôts compétent appuyée des justifications nécessaire.

La doctrine administrative a bien déterminé les procédures de restitution, mais elle n'a donné aucune règle de répartition de ce crédit. Comment distinguer, donc, le montant de crédit de chaque catégorie édictée par cet article? (La retenue à la source, l'exportation, la vente en suspension, et le crédit restituable à 50% ou à 75%).

Conclusion

A partir de cette étude, on constate que certaines incohérences existent entre les dispositions qui régissent la TVA. Ces incohérences ont trait au corps qu'à l'esprit des textes. Elles sont dans le plupart des cas, le résultat d'une absence d'harmonisation entre des textes promulgués à différentes dates et de l'absence des revendications notamment des organisations représentatives des entreprises.

D'autres incohérences ont pour origine des entorses aux principes généraux du droit fiscal. Elles peuvent affecter la neutralité de la TVA d'une part et la sécurité juridique des contribuables d'autre part. le manquement à la neutralité peut entraver la qualité de la concurrence et influencer négativement les décisions des contribuables. La persistance de ces incohérences ne résulte pas d'une simple inattention du législateur. Elle traduit la priorité donnée au pragmatisme fiscal sur le respect des principes théoriques.

Finalement, il est utile de s'interroger si ces incohérences sont limitées aux dispositions régissant la TVA ou si elles concernent l'ensemble du système fiscal tunisien. D'autres recherches pourraient suivre la même démarche pour soumettre à l'analyse des textes régissant les autres branches du droit fiscal tunisien.

Bibliographie

Ouvrages tunisiens :

- Habib AYADI, « Droit fiscal », CERP, Tunis, 1989.
- Habib AYADI, « Droit fiscal : taxe sur la valeur ajoutée, droit de consommation et contentieux fiscal », CERP, Tunis, 1996.
- Leïla CHIKHAOUI, « Pour une stratégie de la réforme fiscale », Centre de Recherche et d'Etudes Administratives, Tunis.
- Mohamed Mokded Mastouri, « Droit fiscal de l'entreprise », Editions CLE, 1ère édition, Tunis, 2000.
- Raouf Yaïch, « Fiscal 2002 », éditions Raouf YAÏCH, Sfax, 2002.
- Raouf Yaïch, « Théorie fiscale », éditions Raouf YAÏCH, Sfax, 2002.
- Raouf Yaïch, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre. d'affaires », éditions Raouf YAÏCH, Sfax, 2001.

Ouvrages étrangers

- Frederic DOUET, « Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français », éditions LGDJ, Paris, 1997.
- Jean Baptiste GEFFROY, « Grands problèmes fiscaux contemporains », éditions Presses Universitaires de France, 1ère Edition, Paris, 1993.
- Philippe MARCHESSOU, « L'interprétation des textes fiscaux », éditions Economica, Paris, 1980.
- Philippe LOSAPPIO, « Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité », L.G.D.J.
- Bernard PLAGNET, « La TVA », Paris, 1990, page 54.

Mémoires

- Sawsen JAMMOUSSI, « Les décrets en matière fiscale » : Mémoire en DEA en droit public et financier, Fac. de Droit de Sfax, 2000.
- Khaled Krid, « Les exonérations en matière de taxe sur la valeur ajoutée »: mémoire de DEA en droit des affaires, Fac. De Droit de Sfax, 1998.

Articles et revues

- Najla Abddayem, « La TVA sur la promotion immobilière », article en cours de publication, 2002.
- Néji BACCOUCHE, «Le nouveau code de la TVA tunisienne », Revue Etudes Juridiques, Fac. de Droit de Sfax, n° 1, 1991.
- Michel GUICHARD, « "L'esprit des lois" communautaires en matière de TVA : Du principe de neutralité », Revue de Droit Fiscal, n° 36, 2001.
- G.MORANGE, « L'exercice du pouvoir réglementaire en matière fiscale », R.S.L.F, 1953.
- Conseil des impôts, « La taxe sur la valeur ajoutée : 19e rapport du conseil des impôts », Revue de Droit Fiscal, n° 29, 2000

Adresses Internet

http://www.profiscal.com

NOTES COMMUNES

- BODI N° : 1988/063 ; Note commune n°1988/063
- BODI N° : 1988/374
- BODI N° : 1989/071
- BODI N° : 1990/013; Note commune n°1990/008
- BODI N° : 1991/006 ; Note commune n°1991/005
- BODI N° : 1991/028 ; Note commune N°1996/024
- BODI N° : 1995/026 ; Note commune n°1995/019
- BODI N° : 1996/035; Note commune n°1996/019
- BODI N° : 1999/024 ; Note commune N°1999/011
- BODI N° : 2000/031; Note commune n° 2000/019
- BODI N° : 2000/016 ; Note commune N°2000/014
- La prise de position (318) du 31/5/2000